

Audience publique du 14 octobre 2004

Recours formé par

Monsieur ..., ,,,

contre

**un bulletin d'impôt émis par le bureau d'imposition
Luxembourg 6**

en matière d'impôt sur le revenu

-

Vu la requête, inscrite sous le numéro 17716 du rôle, déposée le 9 mars 2004 au greffe du tribunal administratif par Monsieur ..., ingénieur technicien, demeurant à L-..., tendant à la réformation d'un bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 1998, émis par le bureau d'imposition Luxembourg 6 le 19 juin 2003 à l'égard de sa mère défunte, Madame ...;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 11 juin 2004;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 22 juin 2004 par Monsieur ...;

Vu les pièces versées en cause et notamment le bulletin entrepris;

Où le juge-rapporteur en son rapport, ainsi que Monsieur ... en ses explications à l'audience publique du 29 septembre 2004.

-

Suite au décès de Monsieur ... en date du 18 juillet 1985, son épouse survivante, Madame ... est devenue usufruitière à 100% et nu-propriétaire à 75% de deux immeubles sis à ..., tandis que son fils, Monsieur ..., préqualifié, est devenu nu-propriétaire à concurrence

de 25% de ces mêmes immeubles. Dans la suite, l'immeuble sis à ... fut occupé par Madame ... tandis que l'autre immeuble fut loué à des tiers.

Madame ... décéda en date du 19 septembre 1999.

Suite au dépôt, en date du 20 décembre 2001, par Monsieur ... de la déclaration pour l'impôt sur le revenu de l'année 1998 pour compte de sa mère décédée, le bureau d'imposition Luxembourg 6 de la section personnes physiques du service d'imposition de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par le « *bureau d'imposition* », adressa, concernant la fixation de la cote d'impôt sur le revenu par Madame ... pour l'année 1998, le 22 mai 2003 à Monsieur ... une information que « *le bureau d'imposition dérogera à votre déclaration sur les points suivants : 1. Voir projet d'imposition annexé* ». Ce projet d'imposition annexé renseignait un revenu imposable ajusté de 654.457 LUF, englobant notamment un revenu net de location de biens à hauteur de 99.251 LUF et tenant compte d'une déduction de 311.362 LUF au titre de charges extraordinaires. Ce projet comportait en outre la seule information complémentaire suivante : « *ad détail charges extra : voir projet d'imposition sur le revenu 1997* ».

Monsieur ... soumit au bureau d'imposition ses observations et son « *opposition formelle* » par rapport à ce projet d'imposition par courrier recommandé du 10 juin 2003.

Le bureau d'imposition émit en date du 19 juin 2003 à l'égard de la copropriété entre Madame ... et Monsieur ... un bulletin d'établissement en commun des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés pour l'année 1998, retenant dans leur chef un revenu commun de 85.252 LUF du chef de la location de l'immeuble susvisé, imputé à concurrence de 96.051 LUF à Madame ... et de -10.799 LUF à Monsieur

A la même date, le bureau d'imposition émit à l'égard de Madame ... un bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 1998 retenant exactement les bases d'imposition et cote d'impôt due telles que renseignées dans le projet d'imposition du 22 mai 2003, tout comme la part du revenu de location de biens lui imputée par le prédit bulletin d'établissement en commun des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés pour l'année 1998 portant la même date.

Sa réclamation du 10 juillet 2003 à l'encontre de ce bulletin d'impôt n'ayant pas été toisée par une décision du directeur de l'administration des Contributions directes, Monsieur ... introduisit, par requête déposée le 9 mars 2004, un recours contentieux à l'encontre dudit bulletin de l'impôt sur le revenu du 19 juin 2003.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours dirigé contre un bulletin d'impôt sur le revenu en cas de silence du directeur durant plus de six mois suite à une réclamation dûment introduite par le contribuable. Le tribunal a partant compétence pour connaître du recours en réformation dirigé contre le bulletin d'impôt sur le revenu du 19 juin 2003.

Le demandeur sollicite encore à travers le dispositif de sa requête introductive la restitution de l'excès de l'impôt sur le revenu indûment retenu suite au bulletin d'impôt critiqué.

La perception de l'impôt se divise en trois phases, à savoir la phase d'assiette, la phase de liquidation de l'impôt et la phase de recouvrement de l'impôt (cf. Jean OLINGER, *Le droit fiscal*, ETUDES FISCALES n^{os} 93-95, p. 63). Un bulletin de l'impôt sur le revenu, dans la mesure où il comporte les seules détermination des bases d'imposition et fixation de la cote d'impôt sur le revenu y relative, ne porte que sur les deux premières phases. Les questions relatives respectivement à l'obligation du contribuable de régler un solde d'impôt ou son droit de se voir restituer un impôt déjà payé relèvent par contre de la phase de recouvrement.

Dans le cadre de l'impôt sur le revenu et de la réformation d'un bulletin par une instance de recours, le contribuable tire à la fois de l'article 154 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, en abrégé « *LIR* », et du paragraphe 151 AO un droit au remboursement du trop-payé d'impôt sur le revenu. Dès lors que l'administration n'entend pas exécuter le remboursement dans la mesure voulue par le contribuable, elle doit, conformément au paragraphe 150 (2) AO, matérialiser son refus par un bulletin qui constitue ainsi une décision autonome propre à la phase de recouvrement de l'impôt et soumise aux voies de recours prévues par le paragraphe 235, n° 5 AO.

En l'espèce, il résulte des éléments du dossier soumis au tribunal que le recours sous analyse est porté contre un bulletin de l'impôt sur le revenu qui fixe une certaine cote d'impôt et constate un trop-payé de retenue sur salaires et pensions découlant directement de cette détermination de l'impôt redû, mais ne comporte aucun autre élément décisionnel quant à un droit à restitution d'impôt du demandeur. En l'absence dès lors d'un bulletin de l'autorité compétente, préalablement contesté devant le directeur de l'administration des Contributions directes, sur le remboursement d'un trop-perçu d'impôt et faute de disposition légale investissant le tribunal d'un pouvoir spontané pour ordonner un remboursement d'impôts, le tribunal, bien qu'étant en principe compétent pour connaître de ces contestations, ne saurait connaître à ce stade de la demande en question laquelle doit dès lors être déclarée irrecevable.

Il résulte de ce qui précède que le recours sous analyse encourt l'irrecevabilité en ce qu'il entend voir ordonner une restitution d'impôt, mais est recevable pour le surplus pour avoir été introduit dans les formes et délai de la loi.

A travers son mémoire en réplique, le demandeur conclut au rejet du mémoire en réponse du délégué du gouvernement en arguant de son dépôt tardif.

L'article 5 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives pose en ses paragraphes (1) et (6) que

« (1) (...) le défendeur et le tiers intéressé sont tenus (...) de fournir leur réponse dans le délai de trois mois à dater de la signification de la requête introductive.

(6) Les délais prévus aux paragraphes 1 et 5 sont prévus à peine de forclusion. Ils ne sont pas susceptibles d'augmentation en raison de la distance. Ils sont suspendus entre le 16 juillet et le 15 septembre ».

Il se dégage de l'article 5 de la loi précitée du 21 juin 1999 que la question de la communication des mémoires dans les délais prévus par la loi touche à l'organisation juridictionnelle, étant donné que le législateur a prévu les délais élargés sous peine de forclusion.

Il convient liminairement de relever qu'aucune prorogation de délai n'a été demandée au président du tribunal conformément à l'article 5, paragraphe (7) de la même loi ni, par la force des choses, accordée par ce dernier. Ensuite, il échet de constater que la requête introductive d'instance a été déposée au greffe du tribunal administratif en date du 9 mars 2004 et transmise par courrier du secrétariat des juridictions administratives daté du 9 mars 2004 aux mains du délégué du gouvernement. Conformément à l'article 4, paragraphe (3) de la loi précitée du 21 juin 1999, « *le dépôt de la requête vaut signification à l'Etat (...)* ». Partant, c'est en date du 9 mars 2004 que la requête introductive d'instance a été signifiée à l'Etat qui avait partant la possibilité de fournir une réponse jusqu'au 9 juin 2004 au plus tard. Il s'ensuit que le mémoire en réponse du délégué du gouvernement, déposé au greffe du tribunal administratif en date du 11 juin 2004, a été fourni en dehors du délai légal de trois mois. Ce mémoire en réponse devra partant être écarté des débats et le même sort doit frapper le mémoire en réplique qui ne constitue que la prise de position du demandeur face au mémoire en réponse.

Lors des plaidoiries à l'audience, le demandeur a, avant le rapport du juge-rapporteur, soumis au tribunal une note de plaidoirie en arguant qu'elle devrait être reçue par le tribunal en tant que mémoire supplémentaire au motif que le bureau d'imposition n'aurait déposé au greffe les dossiers fiscaux en cause dans l'affaire sous analyse qu'au moment où il aurait déjà envoyé son mémoire en réplique, de manière à l'avoir privé de son droit de présenter ses observations quant au contenu de ces dossiers.

L'article 7, alinéa 1^{er} de la loi précitée du 21 juin 1999 dispose qu'« *il ne pourra y avoir plus de deux mémoires de la part de chaque partie, y compris la requête introductive* », de manière que la note de plaidoirie constitue en réalité un troisième mémoire déposé à la suite de la requête introductive et du mémoire en réplique et donc en violation dudit article 7, alinéa 1^{er}. S'il est vrai que la date du dépôt des dossiers fiscaux a empêché le demandeur d'y prendre position à travers son mémoire en réplique, il lui aurait incombé de soumettre au président du tribunal ou au président de la chambre appelée à connaître de l'affaire une demande tendant à être autorisé à produire un mémoire supplémentaire en se prévalant de son droit de la défense face aux éléments nouveaux contenus dans lesdits dossiers. Il s'ensuit que la note de plaidoirie doit être écartée des débats.

Le demandeur reproche d'abord au bureau d'imposition d'avoir contrevenu au but du paragraphe 205 (3) AO tendant « *au respect du contradictoire et à la garantie d'un débat éclairé et préalable entre le contribuable et le responsable du bureau d'imposition compétent avant même l'émission du bulletin d'impôt* » en ce que le projet d'imposition du 22 mai 2003 ne renseignerait aucun détail quant aux points sur lesquels le bureau d'imposition envisageait de s'écarter de sa déclaration et que le préposé du bureau d'imposition se serait opposé à tout « *entretien verbal* » avec lui.

Le paragraphe 205 (3) AO dispose que : « *Wenn von der Steuererklärung abgewichen werden soll, sind dem Steuerpflichtigen die Punkte, in denen eine wesentliche Abweichung zu seinen Ungunsten in Frage kommt, zur vorherigen Äusserung mitzuteilen* ».

Cette disposition met en substance à charge du bureau d'imposition, préalablement à l'émission du bulletin d'impôt, une obligation positive de communication des éléments au sujet desquels il décide de ne pas s'en tenir à la déclaration du contribuable, pour autant que ces éléments représentent une « *wesentliche Abweichung* » en défaveur du contribuable par rapport à sa déclaration.

Le paragraphe 205 (3) AO constitue une application du principe général du droit pour le contribuable d'être entendu par le bureau d'imposition (« *Anspruch auf Gehör* »), tel qu'il

résulte du paragraphe 204 (1) AO. L'application de ce principe général a pour conséquence que sans une consultation appropriée du contribuable, il n'est pas possible d'asseoir correctement l'obligation fiscale du contribuable compte tenu de sa situation patrimoniale.

En l'espèce, le bureau d'imposition a soumis, en conformité avec le paragraphe 205 (3) AO, par courrier du 22 mai 2003 au demandeur les bases d'imposition desquelles il entendait s'écarter de la déclaration pour l'impôt sur le revenu de l'année 1998. S'il est vrai que les renseignements communiqués par ce biais se confinent à l'indication des montants des bases d'imposition et de la cote d'impôt sur le revenu réduite par Madame ... et à un renvoi aux remarques formulées dans une information adressée au demandeur déjà le 25 juin 2001 dans le cadre de l'imposition pour l'année 1997 et ne témoignent partant pas d'un zèle d'explication excessif du bureau d'imposition, il n'en reste pas moins qu'en l'espèce, le demandeur, nécessairement conscient des pièces antérieurement par lui soumises au bureau d'imposition et des redressements opérés par le bureau d'imposition dans le cadre de la détermination de l'impôt dû pour l'année 1997 et ayant reçu en parallèle notification de l'intention du bureau d'imposition de s'écarter de la déclaration pour l'établissement en commun des revenus de copropriétés de l'année 1998, était mis en mesure de déceler l'intention du bureau d'imposition de se fonder sur le montant de revenu commun de location de biens renseigné dans le projet d'imposition communiqué par courrier du 23 mai 2003 et de refuser d'admettre un abattement pour charges extraordinaires suivant l'import indiqué par le demandeur dans la déclaration déposée le 20 décembre 2001. S'y ajoute que le demandeur a pu user de son droit à faire valoir son point de vue à travers sa lettre du 10 juin 2003 par laquelle il a pris position de manière circonstanciée sans alléguer une impossibilité de compréhension et sans formuler une demande d'informations complémentaires sur ce point. Au-delà d'une telle prise de position écrite, le contribuable ne dispose pas d'un droit à obtenir dans toute hypothèse un entretien oral avec une personne responsable du bureau d'imposition (BECKER-RIEWALD-KOCH, *Abgabenordnung*, 9^e édit. 1965, *ad* § 204, Anm. 6 (4)). Dans la mesure où le demandeur ne fait pas valoir de circonstances spécifiques de nature à rendre un entretien oral indispensable afin de voir le principe du contradictoire respecté, son moyen tiré du non-respect du paragraphe 205 (3) AO laisse d'être fondé.

Le demandeur conteste ensuite l'imputation d'un revenu de location de biens positif à hauteur de 99.251 LUF en renvoyant à ses moyens développés dans le cadre de la voie de recours par lui introduite à l'encontre du bulletin d'établissement en commun du 19 juin 2003.

Au prescrit du paragraphe 232 (2) AO, « *liegen einem Steuerbescheid Entscheidungen zugrunde, die in einem Feststellungsbescheid oder in einem Steuermessbescheid getroffen worden sind, so kann der Steuerbescheid nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die in dem Feststellungsbescheid oder in einem Steuermessbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend seien. Dieser Einwand kann nur gegen den Feststellungsbescheid oder gegen den Steuermessbescheid erhoben werden* ».

Conformément à cette disposition légale, un moyen tendant à énerver le bien-fondé de la fixation de bases d'imposition contenues dans un bulletin d'établissement en commun de revenus ne peut pas être soulevé dans le cadre d'un recours contre le bulletin individuel de l'impôt sur le revenu reprenant le revenu ainsi imputé au contribuable, mais doit être soumis dans le cadre d'une voie de recours dirigée directement contre le dit bulletin d'établissement. Il s'ensuit que les contestations du demandeur relatives au revenu commun de location de biens fixé dans le bulletin d'établissement du 19 juin 2003 doivent être écartées comme n'étant pas pertinentes.

Il y a lieu de relever par ailleurs que, dans la mesure où le tribunal a prononcé, par jugement de ce jour dans le cadre d'un recours introduit par le demandeur et inscrit sous le numéro 17715 du rôle, la réformation partielle du bulletin d'établissement en commun du 19 juin 2003, le demandeur tire directement du paragraphe 218 AO le droit de voir le bulletin d'impôt litigieux du 19 juin 2003 remplacé en tenant compte des modifications apportées au dit bulletin d'établissement en commun sans que le tribunal ne soit amené à y statuer plus amplement.

Le demandeur critique encore la déduction d'un gain de ménage à hauteur de 35.000 LUF par mois du montant total déclaré des frais de séjour dans une maison de soins à hauteur de 738.340 LUF en arguant du défaut d'une base légale d'une telle déduction.

L'article 127 LIR dispose dans ses paragraphes (1) à (3) que :

« (1) Sur demande le contribuable obtient un abattement de revenu imposable du fait de charges extraordinaires qui sont inévitables et qui réduisent d'une façon considérable sa faculté contributive.

(2) Le contribuable est censé avoir des charges extraordinaires lorsqu'il a des obligations qui n'incombent normalement pas à la majorité des contribuables se trouvant dans une condition analogue quant à la situation familiale et quant à l'importance des revenus et de la fortune. Ne sont toutefois pas à prendre en considération les charges et dépenses déductibles à titre de dépenses d'exploitation, de frais d'obtention ou de dépenses spéciales.

(3) Une charge extraordinaire est inévitable au sens du présent article, lorsque le contribuable ne peut s'y soustraire pour des raisons matérielles, juridiques ou morales ».

Concernant la déduction de ce chef de frais de séjour dans une maison de soins, cette disposition doit être rapprochée de l'article 12 LIR aux termes duquel *« sans préjudice des dispositions relatives aux dépenses spéciales, ne sont déductibles ni dans les différentes catégories de revenus nets ni du total des revenus nets les dépenses ci-après énumérées : 1. les dépenses effectuées dans l'intérêt du ménage du contribuable et pour l'entretien des membres de sa famille ».*

Force est de déduire de la combinaison de ces deux dispositions que les frais de ménage ne sauraient être reconnus comme charges extraordinaires, vu qu'ils doivent en principe être supportés par la large majorité des contribuables et représentent une utilisation de revenus rentrant dans le train de vie normal. Sous peine de ne pas respecter l'esprit de ces mêmes textes, force est d'admettre que des dépenses effectuées d'un autre chef, mais qui se substituent en fait entièrement aux frais de ménage doivent également tomber dans le domaine de l'interdiction de déduction résultant des articles 12 et 127 (2) LIR.

Il s'ensuit en l'espèce que, dans la mesure où les frais litigieux de séjour dans une maison de soins couvrent nécessairement les frais normaux de logement et d'entretien que Madame ... aurait également encouru en cas de séjour à son domicile personnel, ils ne peuvent pas être admis en déduction de son revenu imposable en tant que charges extraordinaires, seule la partie des frais relative aux soins spécifiques dispensés au contribuable pouvant entrer en compte de ce chef.

Or, le dossier soumis au tribunal ne comporte comme pièces relatives aux dits frais de séjour dans une maison de soins que des factures mensuelles de l'établissement de soins renseignant un montant mensuel forfaitaire englobant toutes les prestations dont Madame ...

a bénéficié au cours de l'année 1998, mais ne comportant aucune ventilation entre frais d'entretien normal et frais spécifiques de soins dispensés. Dans ces conditions, le bureau d'imposition pouvait valablement procéder à une ventilation entre ces deux chefs de frais sur base de frais de ménage correspondant à une estimation d'un minimum vital à défaut d'avoir obtenu des données plus détaillées du contribuable. Etant donné que le demandeur est resté en défaut de soumettre au tribunal des données chiffrées plus précises concernant les frais des soins dont sa mère a bénéficié durant son séjour dans une maison de soin durant l'année 1998 afin d'énerver la ventilation opérée par le bureau d'imposition, son moyen afférent est à rejeter.

Finalement, le demandeur conteste le refus par le bureau d'imposition de déduire un forfait pour charges extraordinaires en rapport avec l'état d'invalidité de sa mère en sus de la déduction des frais d'honoraires de médecins et de médicaments.

Au vœu de l'article 1^{er} du règlement grand-ducal modifié du 7 mars 1969 portant exécution de l'article 127 (6) LIR, les « *personnes qui se trouvent dans un état d'impotence tel, qu'elles ne peuvent subsister sans l'assistance et les soins d'autrui* » bénéficient sur demande d'un abattement forfaitaire de revenu imposable du chef des charges extraordinaires qui sont en rapport direct avec leur état d'invalidité ou d'infirmité.

L'article 5 dispose dans ses paragraphes (1) et (2) que :

« (1) L'abattement forfaitaire visé par le présent règlement est accordé sans préjudice de la déduction d'un abattement de revenu imposable du fait de charges extraordinaires autres que celles couvertes par l'abattement forfaitaire.

« (2) Lorsqu'une personne demande l'abattement forfaitaire, elle ne peut plus faire état de charges relatives à son état d'infirmité ou d'invalidité pour le calcul de l'abattement conformément aux dispositions de l'article 127, alinéa 4 de la loi concernant l'impôt sur le revenu ».

Il découle de ces dispositions combinées qu'un contribuable ne peut faire valoir des frais en rapport avec son état d'invalidité ou d'infirmité que, soit, en faisant valoir les frais par lui effectivement déboursés de ce chef, soit, en sollicitant la déduction du forfait prévu par le règlement grand-ducal prévisé du 7 mars 1969, mais qu'il ne peut pas cumuler ces deux voies de déduction au titre du même chef de frais en relation avec son état d'invalidité ou d'infirmité.

Or, en l'espèce, le bureau d'imposition a admis en déduction dans le chef de Madame ... à la fois des frais d'honoraires de médecins et de médicaments et une partie des frais relatifs à son séjour dans une maison de soins, lesquels doivent, en l'absence d'éléments concrets en sens contraire soumis par le demandeur, être considérés comme couvrant du moins en large partie les frais causés par son état d'invalidité ou d'infirmité. Il s'ensuit, sur base des éléments à disposition du tribunal, qu'en présence ainsi d'une déduction des charges extraordinaires effectives en relation avec l'état de santé de Madame ..., la déduction en sus d'un abattement forfaitaire du même chef est exclue par l'article 5 (2) du règlement grand-ducal prévisé du 7 mars 1969. Le moyen y afférent du demandeur est partant à écarter.

Il découle de l'ensemble des développements qui précèdent que le recours est à rejeter comme n'étant pas fondé.

Au vu de l'issue au fond du litige, la demande en allocation d'une indemnité de procédure formulée par le demandeur est à rejeter comme non fondée.

PAR CES MOTIFS

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties,
déclare le recours irrecevable en ce qu'il tend à la restitution d'un trop-perçu d'impôt,
écarte des débats le mémoire en réponse du délégué du gouvernement et le mémoire
en réplique du demandeur,
écarte des débats la note de plaidoirie déposée à l'audience par le demandeur,
reçoit le recours en réformation en la forme pour le surplus,
au fond, le déclare non justifié et en déboute,
rejette la demande en allocation d'une indemnité de procédure formulée par le
demandeur,
condamne le demandeur aux frais.

Ainsi jugé par:

M. CAMPILL, vice-président,

M. SCHROEDER, premier juge,

M. SPIELMANN, juge,

et lu à l'audience publique du 14 octobre 2004 par le vice-président en présence de
M. LEGILLE, greffier.

LEGILLE

CAMPILL